Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 34446 du rôle
Inscrit le 28 avril 2014

Audience publique du 4 mai 2015

Recours formé par
Madame ..... et de Monsieur .....,
contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et des bulletins de l'impôt commercial communal ainsi qu'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34446 du rôle et déposée le 28 avril 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Georges Krieger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..... et de Monsieur ....., demeurant ensemble à …., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 2009 et 2010, tous deux émis par le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck en date du 25 septembre 2013 à l'égard de Madame ..... et de Monsieur ..... et des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2009 et 2010 émis par le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck en date du 28 août 2013 à l'égard de Monsieur ..... ainsi que contre une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions portant rejet de leur réclamation du 17 octobre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 septembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Georges Krieger au nom et pour le compte de Madame ..... et de Monsieur ..... au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, et Maître Maxime Florimond, en remplacement de Maître Georges Krieger, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 février 2015.

En date du 28 août 2013, le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck émit à l'égard de Monsieur ..... le bulletin de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2009 et 2010 avec la mention sous la rubrique « *Détail concernant l'établissement de la base d'assiette globale* » suivante : « *IMPOSITION SUIVANT NOTRE COURRIER DU 03/07/2013* ».

En date du 25 septembre 2013, le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck émit à l'égard de Madame ..... et de Monsieur ....., le bulletin de l'impôt sur le revenu 2009 lequel porte la remarque suivante sous la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : (…) CALCUL SALAIRE. .... + ... -....-....-.... = ..., IMPOSITION BENEFICE COMMERCIAL « LOTISSEMENT.....* ».

Le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck émit encore le même jour à l'égard de Madame ..... et de Monsieur ....., le bulletin de l'impôt sur le revenu 2010 lequel porte la remarque suivante sous la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : (…)IMPOSITION RECTIFICATIVE TENANT COMPTE DE L'IMPOSITION DU BENEFICE COMMERCIAL « LOTISSEMENT.....* ».

Par courrier de leur litismandataire du 17 octobre 2013, Madame ..... et Monsieur ....., ci-après désignés par « les époux ..... », introduisirent une réclamation à l'encontre des bulletins sus-visés auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

A défaut de réaction leur parvenue de la part du directeur, les époux ..... ont fait introduire, par requête déposée le 28 avril 2014 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédits bulletins de l'impôt communal commercial pour les années 2009 et 2010, émis par le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck, en date du 28 août 2013, et des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, émis par le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck, en date du 25 septembre 2013, ainsi que contre une décision implicite du directeur portant rejet de leur réclamation du 17 octobre 2013.

Le délégué du gouvernement soulève tout d'abord l'irrecevabilité du recours en réformation en ce qu'il est dirigé à l'encontre de « *la décision implicite du directeur de l'administration des contributions directes portant rejet de leur réclamation du 17 octobre 2013* » étant donné qu'aux termes de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO » a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la demande, seule la décision ayant fait l'objet de la réclamation peut être déférée au tribunal administratif.

Le délégué du gouvernement soulève ensuite l'irrecevabilité du recours en annulation qui ne serait admis que dans les matières où la loi n'organise pas d'autre recours, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

Aux termes de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives « *lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération,*

contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas ».

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO » et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 que le tribunal est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu et sur le bulletin de contribution de crise en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre de tels bulletins. Dans l'hypothèse de l'absence de réponse du directeur quant à une réclamation introduite contre un bulletin de l'impôt un recours en réformation contre le seul bulletin ayant donné lieu à réclamation peut partant être introduit. Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal administratif doit se déclarer incompétent dans la mesure où le recours est dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur qui résulterait de son silence gardé à la suite de l'introduction de la réclamation du 17 octobre 2013.

En l'espèce, il ressort sans équivoque du courrier de leur litismandataire du 17 octobre 2013 que les époux ..... introduisirent auprès du directeur de l'Administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation à l'encontre des prédits bulletins de l'impôt communal commercial pour les années 2009 et 2010, émis par le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck, en date du 28 août 2013 et des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, émis par le bureau d'imposition Echternach, bureau de recette Ettelbruck, en date du 25 septembre 2013.

Le dit courrier étant resté sans réponse de la part du directeur pendant une période de six mois postérieure à la date dudit courrier du 17 octobre 2013, c'est à juste titre que les époux ..... ont introduit le recours principal en réformation dirigé contre les bulletins sus-visés, lequel est introduit dans les formes et délai de la loi, est partant recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, formulé à titre subsidiaire.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent en substance avoir procédé à la vente de parcelles de terrains faisant partie du patrimoine familial depuis plus de 60 ans suite à l'approbation en date du 6 mai 2009 par le ministre de l'Intérieur et de l'Aménagement du territoire d'un projet d'aménagement particulier au lieu-dit « ..... » (PAP) lequel fit l'objet de plusieurs recours administratifs consécutifs à l'approbation des autorités communales de Waldbillig en date du 15 juin 2006.

En droit, en faisant valoir que toute entreprise ou personne exerçant une activité commerciale fixe serait normalement soumise à l'impôt commercial communal, ils contestent avoir la qualité de commerçant par nature au motif qu'ils ne seraient pas coutumiers de l'activité immobilière, n'ayant procédé à la vente de parcelles de terrains que dans le cadre d'un seul plan d'aménagement. Ils réfutent encore que leur activité soit permanente et relèvent que l'Etat resterait en défaut de rapporter la preuve d'autres opérations immobilières susceptibles de caractériser la permanence de leur activité. En s'appuyant sur la jurisprudence du tribunal de céans, ils concluent que l'opération litigieuse serait une opération immobilière isolée et qu'elle ne pourrait se qualifier d'activité commerciale en l'absence de leur participation à la vie économique générale. Ils précisent, à cet égard, qu'ils n'auraient procédé à aucune publicité pour le PAP qui serait demeuré confidentiel et que le nombre d'acquéreurs

serait resté très limité, n'ayant eu ni la volonté ni la capacité d'entrer en relation avec un nombre important de personnes. Ils insistent, en l'espèce, sur l'absence de caractère lucratif de leur activité. Ils concluent, enfin, que leur activité ne pourrait s'inscrire que dans le cadre de l'administration de leur patrimoine privé en raison du fait qu'ils n'ont pas procédé à l'achat de terrains en vue de la revente mais qu'ils n'ont fait qu'administrer et gérer leur patrimoine familial comportant ces terrains depuis plus de 60 ans, de sorte à ne constituer que l'accessoire de la jouissance des fruits de leurs terrains.

Le délégué du gouvernement fait tout d'abord valoir que l'infrastructure du lotissement aurait été réalisée par l'intermédiaire de la société civile immobilière «..... » dans laquelle les demandeurs détiendraient 334 parts sur 1.000, ladite société s'étant vu imposer dans son chef un bénéfice commercial pour les années 2009 et 2010 qui aurait été accepté sans réclamation. Il indique que les demandeurs auraient violé leur obligation légale de déclaration des revenus provenant de la cession litigieuse dans leurs déclarations fiscales des années 2009 et 2010. Il rappelle que le bureau d'imposition aurait, par courrier du 3 juillet 2013, informé les demandeurs en application du paragraphe 205 alinéa 3 AO que l'activité en cause présenterait toutes les caractéristiques d'une activité commerciale de sorte que le revenu réalisé lors de la vente des terrain susvisés serait imposable comme bénéfice commercial de même que la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation ne serait plus applicable à partir de l'année d'imposition 2008.

Le délégué du gouvernement, au vu de cette opération immobilière, soutient que les conditions de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée « LIR » seraient remplies.

Il affirme à cet égard que, comme les demandeurs auraient déployé l'activité de lotissement afin d'en tirer profit, et qu'ils auraient agi à leurs propres risques et périls, dans un but de lucre, le critère de l'indépendance se trouverait vérifié en l'espèce.

Il en conclut que l'opération immobilière devrait être considérée comme tombant sous le chef d'une entreprise commerciale telle que définie à l'article 14 LIR, étant donné que la gestion d'un patrimoine privé se limiterait essentiellement aux seuls actes nécessaires à la vente proprement dite de terrains, ce qui ne serait cependant pas le cas dans la présente affaire. En effet, il estime que les demandeurs auraient procédé à la transformation de leurs parcelles en terrains à bâtir, revalorisés par l'installation d'une infrastructure et qu'ils n'auraient pas été vendus en bloc à un seul acquéreur mais qu'ils auraient eu l'intention de les céder pendant deux années successives à différents acheteurs reflétant ainsi le caractère de permanence de leur activité de sorte à dépasser les limites d'une simple gestion du patrimoine privé et à constituer un projet commercial de lotissement, ce qui caractériserait encore la participation des demandeurs à la vie économique générale.

Il en déduit que les quatre critères posés par l'article 14 LIR pour définir une activité d'entreprise commerciale seraient cumulativement remplis en l'espèce, à savoir l'indépendance, le but de lucre, le critère de permanence et la participation à la vie économique générale.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs critiquent l'administration des Contributions directes pour avoir taxé d'opération de nature commerciale et donc de bénéfice commercial sur base de l'article 14 LIR, l'opération immobilière réalisée alors que cette

opération aurait concerné leur patrimoine immobilier privé. En substance, ils réfutent remplir les critères de permanence de l'activité, de la participation à la vie économique et insistent sur la qualification de l'opération immobilière litigieuse en acte de gestion de leur patrimoine privé et non comme activité commerciale.

L'article 14, alinéa 1er LIR invoqué de part et d'autre dispose qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale...* ». Le tribunal doit dès lors examiner les transactions immobilières litigieuses ci-dessus décrites sous l'angle de vue de l'existence cumulative des quatre critères de la loi dont l'existence simultanée définit l'entreprise commerciale et exclurait, le cas échéant, la thèse soutenue par les demandeurs de la simple gestion de la fortune privée.

Il résulte des éléments de fait de la cause que parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Il résulte à ce sujet des travaux préparatoires de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées*[1] », le même commentaire de l'article 14 précisant que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».

Le tribunal constate en l'espèce, qu'indépendamment des explications avancées par les demandeurs quant au caractère isolé et non répétitif de l'opération immobilière litigieuse, la partie étatique affirme néanmoins en substance que le critère de permanence serait donné en l'espèce au vu de ce que les demandeurs auraient eu « *l'intention de céder* [les terrains] *pendant deux années successives à différents acheteurs reflétant ainsi le caractère de permanence de l'activité* ».

Le tribunal n'est pas en mesure de suivre l'argumentation de la partie étatique selon laquelle celle-ci déduit de la participation des demandeurs à la réalisation d'un projet de lotissement, une implication active dans ledit projet, de nature à entraîner un caractère de permanence de leur activité. En effet, il ressort explicitement des pièces du dossier et notamment d'un acte notarié de donation du 11 mars 2008 que le demandeur a reçu la pleine propriété de six parcelles de terrain dont quatre champs (« *Acker* ») et deux prés (« *Wiese* ») ayant fait l'objet d'une convention matrimoniale des parents du demandeur du 25 août 1983 et préalablement d'un acte notarié de donation en date du 28 octobre 1952. Il s'ensuit que l'opération immobilière litigieuse est restée isolée et qu'elle n'a pas vocation à se répéter à l'avenir étant donné que les terrains faisant l'objet du prédit acte de donation sont limitativement circonscrits. Il s'y ajoute que les parcelles litigieuses se trouvent dans le patrimoine familial depuis 1952 et qu'il ne ressort pas des pièces et éléments soumis à

---

[1] Projet de loi n° 571[4], commentaire des articles, p. 18.

l'appréciation du tribunal que les demandeurs auraient décidé, en dehors de la vente concernée, de s'établir en tant que commerçants afin d'exercer la profession de promoteur immobilier pour d'autres terrains ne ressortissant pas de leur patrimoine privé, cette conclusion n'étant pas remise en question par les deux terrains restants qui seraient, le cas échéant, encore destinés à être vendus.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel d'instruction du dossier et des éléments communiqués en cause par l'Etat au tribunal que ce dernier ne saurait partager l'analyse de l'administration des Contributions directes concluant à la permanence de l'activité commerciale imputée aux demandeurs.

La même conclusion s'impose par ailleurs en ce qui concerne le critère de la participation à la vie économique générale, critère qui implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées[2].

Or, en l'espèce, la partie étatique n'avance pas d'indice particulier pour démontrer que les demandeurs auraient participé à la vie économique générale. En revanche, il ressort des affirmations des demandeurs, par ailleurs non contestées par la partie étatique, qu'aucune publicité n'aurait été faite quant au projet litigieux de sorte que le nombre d'acquéreurs aurait été restreint, que les demandeurs n'auraient pas manifesté la volonté ni la capacité d'entrer en relation avec un nombre important de personnes et que le projet étant demeuré relativement confidentiel, les demandeurs n'auraient pas eu pour finalité d'alimenter le marché de l'immobilier dans le secteur.

Quant à la qualification de la vente litigieuse comme acte dépassant le cadre de la gestion du patrimoine privé des demandeurs, il y a lieu de relever que la simple affirmation de la partie étatique que les demandeurs ne se seraient pas limités aux seuls actes de vente de leurs terrains mais qu'ils auraient, en sus, procédé à leur transformation en terrains à bâtir revalorisés par l'installation d'une infrastructure n'est pas de nature à transformer un acte de gestion de patrimoine privé en une activité commerciale. En effet, il est notoire qu'aux termes de la politique d'urbanisation actuelle, il est recouru de manière fréquente par les communes à l'établissement de plans d'aménagement particuliers de sorte qu'il ne saurait être reproché aux demandeurs de ne pas avoir vendu « *leurs terrains en bloc à un seul acquéreur* ». Il est encore précisé que l'opération immobilière litigieuse est demeurée isolée de sorte à être considérée comme s'inscrivant dans le cadre de l'administration du patrimoine privé des demandeurs, ces derniers ayant recherché à faire fructifier et à valoriser leur patrimoine et n'ayant pas acheté des parcelles de terrains en vue de les revendre.

Enfin, à titre superfétatoire, en ce qui concerne le but de lucre, si la vente d'un terrain a certes dégagé un profit dans le chef des demandeurs, le seul fait que ladite vente ait dégagé un tel bénéfice ne saurait cependant suffire à lui seul à établir dans le chef des contribuables le

[2] trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 84 et les autres références y citées.

but de lucre résultant d'une activité indépendante au sens de l'article 14 LIR, un tel but de lucre présupposant en effet, outre un élément objectif - le caractère lucratif de l'opération - un élément subjectif, à savoir la recherche effective d'un gain pécuniaire, recherche qui s'exprime dans un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire dans le fait que les expectatives du contribuable doivent être raisonnables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique[3].

Or, en l'espèce, force est de constater que l'opération immobilière ne saurait être considérée comme menée dans un but de lucre, étant donné qu'elle a uniquement permis aux demandeurs de valoriser leur patrimoine familial.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel du dossier le tribunal ne saurait considérer que les conditions posées à l'article 14 LIR sont remplies en l'espèce de sorte que l'opération immobilière réalisée au cours des années d'imposition 2009 et 2010 ne saurait être qualifiée d'activité commerciale dans le chef des demandeurs de sorte qu'aucun bénéfice commercial n'a pu être dégagé.

En application des développements qui précèdent, par réformation des bulletins déférés, il y a lieu de renvoyer l'affaire au bureau compétent afin de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Par ces motifs

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours principal en réformation introduit à l'encontre d'une décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de la réclamation de Madame ..... et de Monsieur ..... du 17 octobre 2013 ;

reçoit pour le surplus le recours principal en réformation en la forme ;

au fond le dit justifié ;

partant et par réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2009 et 2010, tous deux émis à l'égard de Madame ..... et de Monsieur ....., le 25 septembre 2013, et des bulletins de l'impôt commercial communal pour l'année 2009 et 2010, émis à l'égard de Monsieur ....., le 28 octobre 2013, dit que le produit de la vente des quatre terrains à bâtir dans un lotissement dénommé «..... » sis à ..... ne constitue pas un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR ;

par conséquent, renvoie l'affaire au bureau d'imposition compétent en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

[3] Voir en ce sens : trib. adm. janvier 2007, n° 21401, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 143.

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 4 mai 2015 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 4 mai 2015
Le greffier du tribunal administratif